

JESÚS SIMÓN MARTÍNEZ*Abogado***Extracto:**

EN el estudio que el autor efectúa, en torno a la función interpretativa del sujeto pasivo de los impuestos sobre la renta se advierte:

1. Que dicho sujeto pasivo ostenta la cualidad subjetiva de intérprete, como corolario inmediato del deber que la ley misma le impone, al exigirle la auto-liquidación de dichos impuestos.
2. Respecto del intérprete competencial (Administración Tributaria y Tribunales) ocupa una posición, cronológicamente preferente, sin perjuicio de la preferencia de rango, atribuida al intérprete competencial.
3. No estando obligado por ley a conocer de oficio el sentido técnico de las normas, que viene obligado a interpretar para su individual caso; de ese no deber y deber ha de derivarse, como trascendencia jurídica inmediata, la de que, la Administración Tributaria, no sólo debe probar la culpa en que pueda haber incurrido el sujeto pasivo al efectuar una autoliquidación inajustada, sino que, además, ha de ponderar inexcusablemente, el valor de la equidad, antes de sancionar a quien ha cumplido un deber (no sencillo) de auto-aplicación de la norma sin tener el deber de conocerla de oficio.
4. Esto supuesto, suscita dos casos prácticos, en los que proyecta la antedicha doctrina.
5. Además invita, en el contexto que llama, de constitución progresiva y no anticipada, del perfil jurídico de esta condición del sujeto pasivo, a todo aquel a quien interese, sencillamente a que prosiga, con su propio talento, esta reflexión suya, acerca de la condición legal del sujeto pasivo, como intérprete obligado de las normas tributarias sobre la renta.

Las referencias al pensamiento griego, no se hacen por puro ornato sino por haberse descubierto el silogismo y la intelección sistemática, en el seno de la Grecia clásica. La Ley General Tributaria impone precisamente un criterio sistemático específico, de interpretación, para entender las leyes de esta naturaleza.

6. Por último, y basándose en los principios de sistematización de la Ley General Tributaria, advierte de la presencia de diversos ámbitos de reunificación coherencial de las normas tributarias, como el que establece el artículo 28 y el 29 de la misma. Deja a un lado, y para no extender más el estudio, la cabal referencia al ámbito de las normas interpretativo-tributarias (art. 23 y ss.) y la referencia a principios tributarios que, como el que se reserva a las exenciones, no definen el prototipo de normas que han de homologarse en los mismos, a diferencia de lo que ocurre con los artículos 28 y 29 de la Ley General Tributaria.

De este modo resulta el estudio que presenta Jesús Simón Martínez, una intelección de la interpretación misma, a la cual valora, tanto en su dimensión de Acto Humano del intérprete, como según su estructura formal, a la que se refiere sucintamente distinguiendo: la premisa «menor» (Hechos), la «mayor» (norma aplicable) y la resolución, como remate legalmente coherente del acto formal de enjuiciamiento.

Sumario:

- I. Antecedentes.
- II. La noción ontológica de la interpretación-aplicativa de las normas tributarias sobre la renta.
 1. Referencia a los intérpretes.
 2. Noción ontológica de la función interpretativo-aplicativa de las normas tributarias sobre la renta.
- III. Principios que fundamentan la justa aplicación de la norma.
- IV. Gradual y progresiva configuración del ámbito concedido al sujeto pasivo como intérprete de las normas tributarias.
- V. El robotismo como virus que afecta a la interpretación de las normas tributarias.
- VI. Interpretación eductivo-principal de las normas tributarias.
- VII. Las normas tributarias delimitativo-negativas.
- VIII. Referencia al Estatuto del Contribuyente.
- IX. Reflexión final.

I. ANTECEDENTES

He tenido la fortuna de leer la brillante disquisición de mi compañero, Guillermo G. RUIZ-ZAPATERO sobre el «contexto determinante» del fraude de ley tributario, contenido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria [*Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)* Ed. Estudios Financieros. Febrero n.º179].

Debo confesar al respecto que, dejándome llevar de mi actitud contraria al normativismo, primeramente lo leí con desdén. Después, al conocer sus conclusiones, las hice mías, comprendiendo ya, y en una actitud más cartesiana, varias cosas.

Una primera cosa, de la que me di cuenta es la de que, dejándome llevar de mi apasionamiento; mi sentimental desdén hacia BOBBIO, carece de valor. Supe también que mi actitud de rechazo hacia BOBBIO y KELSEN era rutinaria y sin fundamento, por haberla cobrado yo en la primera percepción que tuve del normativismo.

Esto supuesto, para tener una idea clara y distinta de los razonamientos de RUIZ-ZAPATERO, y en su honor, tuve el coraje de leer una obra clásica de BOBBIO. Pude así comprobar que esa obra, no es de esas que pueden leerse de modo pasivo, sino de aquellas otras obras, que exigen del lector tensión y creatividad continuadas. Es lo que resplandece, precisamente, en el reflexivo estudio de mi compañero de profesión.

A nadie se le oculta, por otra parte, que la práctica totalidad de los estudios y reflexiones jurídico-tributarias, aun sin confesarse normativistas, desconsideran la condición subjetiva del destinatario de estas normas y de modo muy particular, la condición de intérprete que la ley atribuye al sujeto pasivo, cuando le obliga a rendir cuentas de su renta y patrimonio, periódicamente y ateniéndose a unos principios normativos que ha de interpretar y adecuar a los hechos por él realizados. Interpretación que comporta también, la significación normativa o sentido jurídico del hecho por él realizado.

No negamos con esta advertencia, la valiosa referencia a los contextos determinados y a la vez determinantes que como *principia media* tienen ciertas normas. Desde un punto de vista académico, la interpretación propiamente dicha de las normas sin considerar y valorar su constitutiva

respectividad al sujeto pasivo tiene utilidad pero es insuficiente. Aunque lo sea, vale especialmente para un cuadro de normas ideado de forma tan racional como las que regulan el Plan General de Cuentas. Donde la idea normativista es geoméricamente hablando tal vez perfecta. Tanto que, podría servir de ejemplo del fiel acoplamiento de la pirámide normativa a un conjunto normativo unitario en su dimensión técnico-contable y algorítmica.

En efecto, en el horizonte geométrico de las normas contables, no nos sería difícil ver la cúspide de ese conjunto unitario de las normas presidida por el principio de imagen fiel. Principio este que tiene la virtud no sólo de cerrar o formar la conjunción de todas ellas sino que además, como fibra ideal que las confina, consigue que ese conjunto, sea coherencial. La reunión de las normas de Plan es por eso, no simple concomitancia (el *cum* latino de «conjunto») sino sistema normativo (el *sin* griego de «sistema» indica que cada norma ha de valorarse como «parte del» conjunto).

Descendiendo en cascada desde ese primer punto geométrico, veríamos el subconjunto primero de la pirámide formado por los demás principios contables. Dicha cúpula principal descansa en la tabla escalonada y estratificada de los grupos de cuentas, los cuales por su contexto determinado y determinante, preincluyen uno a uno los anaqueles de los subgrupos. Dentro de éstos, puede deducir el intérprete cuentas más específicas contando sólo con las definiciones precedentes...

Procediendo a la inversa, es decir, de abajo hacia arriba, podríamos ascender desde el más reducido escalón de las cuentas hasta el principio de imagen fiel sin cambiar de escalera ya que los principios contables hacen un todo de todas y cada una de las partes en él preincluidas. En este sentido, la definida parte de ese todo aunque se distinga por su contexto propio, cobra todo su sentido por su respectividad coherencial al UNUM que forma el plan de cuentas.

Esto es muy racional. Tan racional como la aritmética misma. Pero incluso en esta suerte de normas tan asociada al algoritmo, es necesaria la consideración de su destinatario principal.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, muestra en este sentido un talento excepcional cuando confiere al empresario la facultad y la obligación de adecuar esas definiciones principiadas de las cuentas a su caso real o individual. De modo particular le obliga la ley (y por tanto le faculta) a correlacionar los gastos que se le produzcan con los ingresos que obtenga para «rentualizarlos» en el período a que correspondan.

Siendo así, la perspectiva geométrica, o si se prefiere, algorítmica, se revela como dramáticamente insuficiente, sin el complemento de la interpretación aplicativa del sujeto pasivo. Ello sin perjuicio de la interpretación competencial atribuida a la Administración Tributaria y a los Tribunales de Justicia. Sin esa referencia al destinatario de las normas, esa pirámide de normas, o más precisamente esa configuración abstracto-normativa es, todo lo más, un brillante monumento o una bella imagen. Incluso considerando al conjunto de normas como término formal de la interpretación; sin la presencia de su destinatario es fantasía de Derecho.

El método de observación de la realidad que nos aconsejara Joaquín GARRIGUES pide y reclama, algo más que la contemplación monumental de los conjuntos normativos. Y no sólo lo exige por cuanto hemos dicho sino primeramente por algo tan vivo como que: «el caso real es siempre una sorpresa, algo que ocurre una vez sola, y se conoce tal como es, solamente en cuanto ocurre, y para el hecho nuevo impónese una nueva medida; para el nuevo cuerpo un nuevo traje...» (B. CROCE, *Filosofía práctica*, pág. 320).

De modo muy parecido, SANZ GADEA, precisa: «en rigor no existe la imagen fiel sino UNA imagen fiel» (*Impuesto Sobre Sociedades*, Tomo II pág. 838, 3.^a Ed. Estudios Financieros).

Esto quiere decir que, la ley obliga no sólo a que se efectúe la interpretación con referencia al caso individual. Además obliga y precisamente al sujeto pasivo a que sea él el primero que la interprete y la aplique. Así las cosas no nos parece aventurado pensar que siendo tan difícil la adecuación de la norma al caso, llegue a ser todavía más difícil esa adecuación para quien haya de hacerla sabiendo que comporta para sí una carga o tributo.

Por otro lado, si olvidamos el protagonismo de este intérprete venimos a hacer cierta la observación de ORTEGA cuando escribía:

«El que juzga no entiende. Para ser juez es preciso hacer previamente la heroica renuncia a entender el caso que se presenta a juicio, en la inagotable realidad de su contenido humano. La justicia mecaniza, falsifica el juicio, para hacer posible la sentencia» (*Obras II*, ed. 1936, p.VI).

Pues claro que falsifica el juicio y actúa mecánicamente quien olvida que la norma tiene a su base como supuesto suyo al destinatario de la misma. Pues claro que actúa como máquina engrasada quien no tiene en cuenta que el sujeto pasivo viene obligado también a interpretar esa norma para el caso suyo.

A este respecto hemos de advertir que la mecanización a la que alude ORTEGA, no puede confundirse con la valiosa herramienta de la informática. Siempre que le demos este valor útil pero secundario de instrumento, la «hermeneumática» no sólo vale sino que se revela como imprescindible. La única mecanización que no vale es la que resulta de desconocer que la interpretación aplicativa «supone una especial labor creativa, en cuanto que quien interpreta, da sentido, desarrolla y completa la ley» (DE CASTRO, *D. Civil de España*, tomo I, págs. 516 y 517). Cometido este que se predica también de la Administración:

«Valor semejante tiene la interpretación de la administración y la de los cuerpos especializados» (*Ibidem*. Pág. 517).

Aunque nada se dice sobre el valor que tiene la interpretación obligada del sujeto pasivo es incuestionable que representa el primer modo de actualizar la norma previsto y ordenado por ella

misma, para su primera aplicación. En su momento veremos manifestaciones concretas y legales de las que no es difícil deducir una significación jurídica propia para esta función interpretativa que la ley atribuye al sujeto pasivo.

Señalar por último que cuando la ley se reduce a la abstracción de sus contextos se viene a efectuar un vaciado intelectual de su eficacia transitiva no sólo hacia el caso concreto sino hacia el intérprete que lo es siendo destinatario de la misma.

Esto supuesto, estamos en condiciones ya de exponer nuestra concepción sobre la función que desarrolla todo intérprete de las normas tributarias sobre la renta.

II. LA NOCIÓN ONTOLÓGICA DE LA INTERPRETACIÓN-APLICATIVA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS SOBRE LA RENTA

1. Referencia a los intérpretes.

Hace más de 2000 años, PLATÓN nos enseñó que para saber interpretar es menester primero saber en qué consiste la interpretación. En la misma línea apuntaba que «el gobernante» se distingue del «comerciante» por el «tipo» de actividades a que se dedica. De modo análogo, decimos nosotros, el «intérprete» ha de distinguirse por el tipo de actividad que efectúa.

Conscientes de una y otra cosa, entendemos que, si hemos de descubrir, por algo más que con el trato efectivo con el contribuyente de qué modo es intérprete de las normas tributarias, debemos decir primero, en qué consiste «ontológicamente» la función interpretativa.

A tal efecto, nos parece suficientemente significativa su comprensión, a base de distinguir tres momentos de esta actuación humana:

1. El acto de intelección o interpretación propiamente dicha de las normas.
2. El acto de voluntad o decisión aplicativa de lo interpretado, mediante el cual decide el intérprete la apropiada adecuación de los modelos normativo-representativos al hecho realizado, y
3. El sentimiento, inclinación o «afecto por lo real» que acompaña al ser humano que ejerce la indicada función.

Esto supuesto, se comprenderá que no se haya tratado aún el significado jurídico que plantea la «subsistencialidad» del contribuyente, como sujeto obligado a interpretar para sí las normas tri-

butarias indicadas. Diversamente puede comprobarse la abundante literatura sobre la condición del intérprete competencial. A nuestro juicio, el olvido hacia el contribuyente tal vez se deba a razones como que:

1. Su adecuación concreta de la norma no vale como modelo.
2. La Administración Tributaria, no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos (art. 121 LGT).

De este modo se sabe (y por consabido parece que se da por sobrentendido) que el contribuyente cuando se aplica la norma lo hace de modo «sub-stante» (υποκειμενον) lo que denota un coeficiente elevado de interinidad o provisionalidad respecto del intérprete «supra-stante» (υπερκειμενον) o competencial (Administración Tributaria y Tribunales).

No obstante lo cual:

1. El sujeto pasivo tiene el reconocimiento legal de que sus declaraciones se presumen ciertas (art. 116 LGT).
2. De modo muy significativo, la Ley del Impuesto sobre Sociedades, atribuye al sujeto pasivo la posibilidad de correlacionar los gastos con los ingresos para incardinarlos en el resultado contable, al que considera preludeo inmediato de la base imponible. Lo hace además en un supuesto tan polémico como el de la deducibilidad fiscal de los donativos y liberalidades [art. 14 n.º 1 letra d)]. Respeto así el cometido que le incumbe según la norma mercantil. Por lo tanto, sin desmerecer el mayor rango de la Administración Tributaria, el sujeto pasivo tiene reconocida su condición de intérprete.
3. Condición que de manera global emerge como corolario inmediato de la circunstancia de que la ley le obligue a autoliquidarse el tributo. Por todo ello, no resulta difícil adivinar que el sujeto pasivo es intérprete autorizado de las normas tributarias aunque tenga dicha atribución de modo distinto a como la detenta el intérprete competencial. Éste es intérprete de mayor rango, pero precedentemente es el sujeto pasivo quien debe y por lo tanto puede interpretar.
4. Importancia no poco significativa para la configuración del puesto que ocupa el sujeto pasivo como intérprete de las normas, es la que resulta de contrastar el inexcusable deber que tiene la Administración Tributaria de conocer a ciencia cierta dichas normas frente a una no obligación igual del sujeto pasivo. Un modo particularmente indicado para valorar la trascendencia de tal contrapunto nos lo brinda el conocido proverbio forense: *da mihi factum dabo tibi ius*. Asociándose a él, nuestro Código Civil ordena; por un lado, el deber inexcusable que tienen los jueces (también el juez administrativo) y tribunales «de resolver en todo caso los asuntos de que conozcan ATENIÉNDOSE al sistema de fuentes establecido» (art. 1 n.º 7). Por otro y para el obligado a cumplir establece que: «el error de Derecho producirá únicamente aquellos efectos que las leyes determinen» (art. 6 n.º 1).

Que nosotros sepamos, no existe norma tributaria alguna que condene con sanción el yerro del contribuyente. El cual, no podrá ser inculpado, como se viene haciendo, sobre la base de que no esté amparada su interpretación en la doctrina administrativa. La cual es de obligado acatamiento para los órganos de gestión administrativa (art. 18 LGT).

Si se reconociera, como nosotros venimos indicando, que el sujeto pasivo tiene el deber de autoaplicarse las normas indicadas pero no la obligación de conocerlas «competencialmente», entonces probablemente no se utilizaría el efecto exculpativo de la mencionada doctrina para entender inversamente el principio de exoneración del artículo 107 de la Ley General Tributaria.

Naturalmente, el sujeto pasivo que pretenda amparar su disculpa en doctrina razonable podrá valerse del criterio administrativo. Pero de este «podrá» no se puede derivar ni un «deberá» ni un «en tal caso no precisa de la administración de una prueba activa de su culpa».

2. Noción ontológica de la función interpretativo-aplicativa de las normas tributarias sobre la renta.

La consideración ontológica de la función interpretativa nos permite distinguir tres momentos de esa actuación humana, en tanto que actuación:

1.º El acto de interpretación en sentido estricto.

El término objetivo-formal del acto de intelección misma de las normas es la realidad por ellas establecida. Dijo así SAVIGNY que el fin de la interpretación era «el reconocimiento de la ley en su verdad» (*System*, I, pgrafo 32).

A este respecto, existen normas que ordenan el camino por el que ha de discurrir esa intelección de lo verdaderamente ordenado. Por ellas sabe el intérprete que preferentemente ha de buscar el sentido de la norma (*Intellectio quad sensum*) valiéndose de su texto, contexto, antecedentes y atemperamiento (art. 3 n.º 1 del Cc). Ha de saber también que, los hechos serán significados en la acepción (jurídica o económica) que la ley especial del impuesto les confiera (art. 23 y ss. LGT). Las normas interpretativas no son directamente aplicables a los hechos, ni determinan, *per se*, su acepción ya jurídica, ya económica. No confieren autonomía de calificación al intérprete, sino todo lo contrario: le ordenan que se atenga a la acepción ya jurídica, ya económica que la ley del tributo determine. Decía por eso el artículo 25 (redacción anterior a la dada por Ley 25/1995) que:

«El impuesto se exigirá, con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible».

La cual, como impone el artículo 28 de la Ley General Tributaria, ha de ser fijada, (en una u otra acepción), por la ley especial del tributo de que se trate. Nunca por una norma interpretativa, directamente, o *per se*.

Se comprende así, la vigencia de la «interpretación sistemática» de las leyes tributarias, como criterio que impone la Ley General Tributaria y certeramente reconoce el Tribunal Supremo en su Sentencia de 2 de diciembre de 1969.

2.º El acto de adecuación de la proposición normativa al caso real concreto.

La adecuación de la proposición normativa al caso real es constitutivamente necesaria para que la norma se realice.

El término objetivo-formal de este acto humano de decisión aplicativa es, en su acepción más global, el *bonum* que representa el valor de la justicia cuando se realiza en concreto.

No extrañará por eso que las resoluciones expresen esa realización con expresiones como parece o no parece ajustado a Derecho. Lo mismo sucede cuando el intérprete competencial desvirtúa la interpretación del sujeto pasivo diciendo que no procede. Tal vez ocurre lo mismo cuando el sujeto pasivo objeta que respetuosamente discrepa de la adecuación impugnada.

¿Cómo sabe el intérprete que está decidiendo procedentemente esa adecuación?

3.º El sentimiento o afectación de lo real como inclinación innata del intérprete.

Para responder a lo que nos acabamos de cuestionar es necesario contar también con la presencia de la innata inclinación del intérprete a sentirse afectado favorable o desfavorablemente por lo real del caso que enjuicia o de las pretensiones de una u otra parte en litigio. Esa innata inclinación es lo que constituye el término objetivo-formal del sentimiento del intérprete.

En una perspectiva de Derecho, el intérprete competencial tiene la obligación legal de renunciar a sus afectaciones o intereses humanos propios o del órgano al que pertenece.

Ésta es la heroica renuncia que debe hacer el juez y no, como pensara ORTEGA, la renuncia a su inteligencia *quad sensum* de la norma ni a la comprensión del hecho o acto objeto también de su interpretación. Ya que, al tener que resolver la adecuación aplicativa de la norma al caso controvertido, viene obligado a prescindir de su personal interés o apasionamiento. Viene así obligado a discurrir cartesianamente cuando entiende el sentido de la norma y el caso enjuiciado, de manera independiente, esto es, desprendiéndose de sus vínculos afectivos (en sentido amplio).

III. PRINCIPIOS QUE FUNDAMENTAN LA JUSTA APLICACIÓN DE LA NORMA

Examinado y comprendido el caso, seleccionada también la norma en principio aplicable; el intérprete habrá de ajustarse en síntesis a los siguientes principios:

1. Habrá de comprender la norma por su sentido al que llegará mediante los instrumentos legales de interpretación antes indicados.
2. Decidirá imparcialmente, es decir, allende sus inclinaciones o intereses personales la adecuación que considere apropiada ponderando siempre el valor de la equidad. A este respecto, el precedente judicial que exista, se atenderá como signo de un ajuste equitativo previo, para caso sustancialmente igual.

El valor de la equidad se revela, en una perspectiva de derecho, como la manifestación más inmediata del *bonum* o término objetivo-formal del acto de decisión aplicativa de la norma. Desde otro punto de vista, la equidad se ofrece al intérprete como principio de flexibilidad jurídica de la norma que ha de aplicarse y en tanto que ha de aplicarse.

En este sentido, podríamos recordar que «canon» es palabra griega etimológicamente traducida como caña. Semánticamente significó también regla para medir. Como no conocían los griegos clásicos los números fractales, que sirven para medir superficies no rectilíneas, resolvieron al parecer este problema, valiéndose de una regla flexible, normalmente de plomo, capaz, como el actual metro del sastre, de medir superficies no geométricas. Metafóricamente encontraron la *επιχειρα* o equidad como fibra ideal para adaptar los términos de la norma al complejo perfil del hecho real. (ARISTÓTELES: *Ética a Nikómaco*, V, 14).

El intérprete competencial tiene de oficio el inexcusable deber de decidir la adecuada aplicación de la norma con imparcialidad y con la sutil ponderación del valor que supone la equidad, que es a la vez principio que posibilita la precisa medida del caso en la norma.

¿Le ocurre lo mismo al sujeto pasivo cuando actúa como intérprete para el caso suyo? Parece que no. Al menos parece que no viene constreñida su conducta por el deber de imparcialidad. En la liturgia de sus demandas, la pretensión suya, se designa como un «Suplico». La simbología figurativa, representa en cambio a la Justicia, con los ojos vendados. Lo que tiene especial importancia cuando se contempla la función interpretativa que compete a la Administración Tributaria. La cual, como ha dicho el Tribunal Superior de Justicia de la Rioja, en Sentencia de 9 de junio de 1996:

«No es un sujeto imparcial e independiente. Es realmente, una parte interesada en la relación jurídica objeto de debate. Y dada la posición de la Administración, es lógico que sobre ella recaiga la carga de la prueba.»

No quiere decir con esto el Tribunal que esté dispensada del deber de imparcialidad en su función interpretativa. Esto supuesto, parece que la renuncia a su innata inclinación a favor del interés propio, es doblemente heroica, pero necesaria por su deber de decidir con objetividad. Deber que ya apuntara nuestro BOBADILLA al decir que: «la codicia y la pasión hacen (inclinan diríamos nosotros) torcer el fiel de la balanza de la justicia, aun a los muy buenos, constituidos en pode-

río» (*Política*, p. 419). Volviendo al caso que nos ocupa, conviene advertir que cuando el sujeto pasivo aplica para sí las normas tributarias, está ejecutando lo que debe. Por lo tanto, en principio, la desvirtuación que a juicio de la Administración Tributaria proceda, deberá conceptuarse como disconformidad y no como deformidad o infracción sancionable. Ésta, la deformidad, necesita de «otra» causa sobreañadida y distinta. Nos referimos a la culpa probada por la Administración.

La inadecuación sin culpa, o más precisamente, antes de que sea probada ésta, determina, la candidatura, por así decirlo, o antecedente de la instrucción del expediente sancionador. Por lo tanto, ese «dejar de ingresar» en que el incumplimiento consiste, no es causa normativa eficiente de la inculpación.

Sorprenderá tal vez, y se comprende, que hagamos distinción entre lo disconforme y lo deforme. No lo hacemos sino para poner de relieve que toda disconformidad, presupone siempre otra y distinta conformidad respecto de la cual y sólo respecto de la cual, cabe hablar de disconformidad. En cambio, cuando se pretende la inculpación del sujeto pasivo, se viene a decir que su interpretación aplicativa es deforme, grosera o insostenible. Entendemos por eso, que no sólo se ha de probar la culpa del mismo, sino que, al mismo tiempo, ha de ser oída la intelección de la norma en la que el sujeto pasivo, según sus circunstancias, ha venido amparando su cumplimiento. Vemos así, que el desacierto del contribuyente y la infracción, no son correlativos.

IV. GRADUAL Y PROGRESIVA CONFIGURACIÓN DEL ÁMBITO CONCEDIDO AL SUJETO PASIVO COMO INTÉRPRETE DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Si bien se mira, hemos procedido en esta exposición discurriendo al modo propio de la que se viene en llamar «dialéctica ontológica». No deben por eso ser entendidas nuestras proposiciones en la contraposición adversativa que supone la denominada «dialéctica lógica» que nos presenta cada argumento como un pro respecto del contraargumento. De haberlo hecho así, hubiéramos expuesto la posibilidad de interpretar, propia del sujeto pasivo, a la tesis contraria. Lo mismo nos hubiera sucedido de haber procedido al modo «kantiano» que desemboca en posiciones antimómico-adversativas (no podemos defender con seguridad que el sujeto pasivo tenga un ámbito propio de interpretación como no se puede defender con seguridad que no lo tenga). Ni siquiera hemos podido valernos de la síntesis superadora de HEGEL ya que no conocemos que haya sido refutada la posibilidad de interpretar, que suponemos tiene el sujeto pasivo.

Esto supuesto, lo que venimos pretendiendo es algo muy parecido al acercamiento socrático o mayéutico a la estructura de inducción necesaria que quepa deducir de la norma a este respecto. Dicho en términos más modernos, hemos seguido la ruta propia de la dialéctica ontológica, en la cual no se exige la elaboración previa de un concepto para su ulterior aplicación a cualquier caso que se presente, sino una progresiva constitución del ámbito o espacio legal dejado al contribuyente para interpretar las normas tributarias sobre la renta. En este trayecto, hemos descubierto ya una posibilidad arquimediana según la cual es necesario reconocer que la ley permi-

te al sujeto pasivo interpretar para su caso, dichas normas. Esta estructura de inducción descubierta por nosotros en el dicho espacio de interpretación es, a nuestro juicio, no de posibilidad, sino de necesario acatamiento.

Siendo así, abrimos el camino para que vaya creciendo, al modo como crece una siembra cristalográfica, una más acabada y compacta estructura normativa de inducción. Por el método indicado, podríamos cerrar esta parte de nuestra investigación cuestionándonos por ejemplo, y entre otras cosas lo siguiente:

Si al empresario incumbe mercantilmente e incluso tributariamente la correlación de los gastos que se le produzcan con los ingresos que obtenga, ¿de qué modo deberá razonar la Administración que no es razonable la correlación ya efectuada por el sujeto pasivo? Aunque es incuestionable la potestad suya para apreciar dicha improcedencia ¿de qué modo podrá afirmarse que el sujeto pasivo es inepto para amparar dicha correlación en doctrina razonable formulada por el mismo?

Y si se considera que la doctrina administrativa no tiene el monopolio de la sensatez interpretativa ¿de qué modo podrá trocarse el efecto disculpatorio que la ley atribuye a esa doctrina, en efecto inculpatario y, peor aún, en principio de dispensa de prueba positiva de la culpa del sujeto pasivo que haya correlacionado improcedentemente tales gastos e ingresos?

He aquí ya suscitado el problema de constituir («ir constituyendo») progresivamente la espaciosidad interpretativa del contribuyente.

V. EL ROBOTISMO COMO VIRUS QUE AFECTA A LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

La integración de la informática en la gestión y aplicación de las normas tributarias es ya imprescindible. En el asunto que nos ocupa (la intelección-aplicativa de estas normas tributarias) he podido observar un proceso de cristalización inducida, por efecto tal vez del irreductible «cierre categorial» de la informática, que desemboca en una constante inducción de doctrinas insuficientes, como, silogismos interpretativos. Es, según nos parece, la asimilación por ósmosis de la secuencia binaria: 1-0; si-no, positivo-negativo, todo o nada...

El usuario del ordenador adquiere probablemente en el trato efectivo con este medio informático un conocimiento de reducidísimo «cierre categorial». El cual, de ningún modo vale para la comprensión de la norma en su verdad. Primeramente porque si hacemos una penetración semántica en el vocablo «verdad», descubrimos, que por su raíz latina (se forma a base de un compuesto en latín *sed-verus* del que procede *veritas*) verdad es aquello que se dice con rigor. Este vocablo recibió, posiblemente de la mano de CICERÓN, la carga griega de *a-lethos* (*a-letheia*), que significa «no olvido». Finalmente, por influjo del cristianismo, la verdad se recubre con el amén de los

hebreos que significa «así es». Pues bien, en un cierre categorial tan puntiforme como el informático, no cabe una intelección de la norma en su verdad. Esto es evidente. Por lo tanto, quien cierre sus interpretaciones al modo binario informático, vendrá afectado por un no poder proclamar la verdad (*veritas*) toda la verdad (*a-letheia*) y siendo así, lo que nos diga que dice la ley no merecerá nuestro acatamiento o amén.

Pues bien, este que hemos llamado virus transfundido por el uso habitual del ordenador, parece que se va propagando sin solución de continuidad. No sorprenderá por eso que, con no poca frecuencia, nos topemos con no pocas doctrinas o criterios de interpretación anclados en el irreductible o sí o no.

Veamos con un ejemplo concreto por dónde y cómo discurre esta amputación de la verdad contenida en la norma, que a nuestro juicio supone su intelección hermeneumática (de «hermeneu» = interpretar, y, «mática» como desinencia final de informática).

El ejemplo que proponemos es el que suscita el problema de si en la vigente Ley del IRPF están o no sujetas las prestaciones públicas extraordinarias por muerte del funcionario en acto de servicio.

Todos dicen que en la vigente ley tales prestaciones por no estar expresamente exentas según el artículo 9 de dicha ley están, incuestionablemente sujetas. Si dices lo contrario y sin esperar a razones, «tu mejor amigo se echa las manos a la cabeza».

¿Por qué lo dicen? ¿Por qué no esperan razones?

Según hemos podido comprobar, el esquema lógico-irreductible, arquimediano y contundente por el que parece que han discurrido es, en síntesis, el que sigue:

1.º ¿Estaban sujetas en la precedente ley o no?

No.

2.º ¿Por qué?

Porque según su artículo 3 dedujo el TEAC que no.

3.º ¿Están ahora sujetas?

Sí.

4.º ¿Por qué?

Porque la nueva ley ha derogado la cláusula de no sujeción contenida en el referido artículo 3. En lugar de ella, la nueva ley establece una lista cerrada de rentas sujeto-

exentas. No hallándose entre ellas la pensión pública extraordinaria por muerte de funcionario en acto de servicio, de ese no, deriva el sí de su sometimiento.

5.º ¿Es correcto este juicio o falso?

Todos dicen que sí, yo digo que no.

Con otro ejemplo podremos advertir un semejante e irreductible cierre categorial.

1.º ¿El contribuyente que se atiene a la doctrina administrativa está exonerado de responsabilidad?

Sí. Yo también digo que sí. La ley también lo dice (art. 107 LGT, por ejemplo)

2.º Si no interpreta la ley conforme a ese criterio, ¿resulta desamparado y por tanto culpable por no atenerse a una interpretación razonable de la norma?

Dicen que sí. ¿Por qué? Al parecer, de la no disculpa emerge automáticamente la culpa.

3.º ¿Está obligada la Administración a probar positivamente en tal caso la culpa del sujeto pasivo disconforme con la doctrina administrativa?

Dicen que no. ¿Por qué? Al parecer, porque tiene la Administración el monopolio de formular la interpretación razonable (no nos referimos a la potestad reglamentaria sino a los criterios manifestados en contestaciones de la Dirección General de Tributos y al criterio de los libros «guía»).

4.º ¿Es válida esta conclusión en una perspectiva de Derecho?

Sinceramente, creo que no. Pero no me voy a detener en demostrar lo que digo, porque ahora únicamente quiero poner de relieve que el sujeto pasivo ha de considerarse intérprete capaz de amparar su aplicación de la norma tributaria en doctrina razonable de la misma, formulada con su propio talento o con el auxilio de un profesional independiente. Ningún precepto conozco que declare inepto para tal menester al sujeto pasivo, cuya interpretación aplicativa, únicamente podrá ser tachada de deformidad o culpabilidad cuando la Administración pruebe positivamente la culpa del mismo. A menos que se llegue a imponer ese criterio administrativo o esas instrucciones de los libros-guía como si de preceptos (ταῖς ἐντολαῖς) se tratara, no comprendemos como cabe negar esa posibilidad al contribuyente. Si se mantuviera tal criterio, esas instrucciones (δικαιομασίη) serían exigidas como de obligado cumplimiento. Siendo así, el contribuyente que quisiera cumplir irrepreensiblemente las normas tributarias tendría que soportar, no sólo su legal carga, sino además un cúmulo de observancias tal, que no podría salir a la calle con la seguridad de que, al hacer este sencillo acto, no estaba expuesto a incumplir culpablemente algo.

Esto nos lleva ya a la necesidad de examinar o conocer las normas tributarias por los principios que contienen. A esta educación de principios dedicamos el siguiente apartado.

VI. INTERPRETACIÓN EDUCTIVO-PRINCIPIAL DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Lo que determinadamente llamamos norma, es aquello en que el todo del mandato se concentra. En este sentido, refleja el todo del mandato único que plenariamente es la norma, la cual no debe confundirse con una o algunas de las disposiciones que la integren.

Esto supuesto, el intérprete ha de situar su mente ante la norma «especularmente», es decir, a modo de espejo que refleje su imagen fiel y verdadera. Por lo tanto, lo que ha de hacer el intérprete es ver en la proposición normativa el todo que de veras es. Entendida así la norma, co-entendemos en cierto modo, todo lo que además comporta (intelección *quo ad sensum*, adecuación equitativa y renuncia del intérprete competencial a su innata afección por lo real controvertido).

Cada ley ha de entenderse además, confinada dentro del ordenamiento de que forma parte (art. 1 del Cc). A esta comunidad radical y determinada de cada norma con el ordenamiento es a lo que se llama sistema.

De otro modo se dice que es necesario comprender, no sólo el sentido particular de la norma (*ratio legis*) sino también su *ratio iuris* o sentido que deriva de su modo de participar en el ordenamiento jurídico.

Así las cosas, la interpretación que descubre «sistemáticamente» el ser especular de la norma, no revela lo que «es» la norma sino lo que tiene que «llegar a ser» a causa de su eficacia transitiva y por su principio configurador (contextos determinante y determinado).

Por esta línea llegamos a conocer que el cometido técnico-jurídico del intérprete no se despliega a base sólo de combinar proposiciones normativas, sino dirigiendo su intelección a descubrir los principios contenidos en la norma. Dice así el artículo 28 de la Ley General Tributaria que «el hecho imponible ES... fijado por la ley» (principio configurador) «cuya realización original» (principio de causa eficiente transitiva hacia el hecho realizado) «el nacimiento de la obligación tributaria».

De modo más explícito, manifiesta el Código Civil esa dualidad de principios diciendo en su artículo 1.090 que:

«las obligaciones derivadas (principio causal) de la ley, no se presumen (primera alusión a la necesaria presencia del principio configurativo). Sólo son exigibles (imprescindible coaligación de ambos principios) las expresamente determinadas...» (expresión acabada del principio configurador).

El intérprete debe descender por tanto hasta la verificación normativo-significativa del hecho realizado. Verificar es comprobar la seriedad (*sed-verus*) de la autointerpretación del contribuyen-

te. Es lo que corresponde hacer al intérprete competencial. La pura intelección de la norma no basta. Y no basta porque tiene a su base, como supuesto suyo, tanto al hecho real como al sujeto que lo «real-iza».

Por su propio principio causal, la norma actúa absorbiendo la conducta del sujeto pasivo. Por el principio configurador, actúa la norma determinando el perímetro de tal absorción. De ahí que no quepa aplicar la eficacia transitiva de la norma más allá de sus precisos términos delimitativo configuradores.

De acuerdo con lo expuesto, los artículos 1.090 del Código Civil y 28 de la Ley General Tributaria reflejan o denotan, para la intelección especular de las obligaciones nacidas de la ley (art. 1.090) y dentro de ellas, para las que, «fijan el hecho imponible» (art. 28 LGT) los siguientes principios:

1. El principio ontológico-normativo, de esta clase de normas, en virtud del cual, ha de permitir (transparencia o clarividencia propia de estas normas) contemplar los principios normativos imprescindibles para las mismas (Principio de clarividencia de las normas incardinables en el marco o espaciosidad legal abierto por el art. 28 de la LGT).
2. El principio configurador, mediante el cual, circunscribe la ley de cada tributo el prototipo factual o hecho imponible.
3. El principio causal o de eficacia transitiva de la norma, al hecho que haya de realizarse (Eficacia transitiva de la norma en estado virtual), y
4. El principio de actuación efectiva de la norma por el cual, pasa ésta, de ser *ergon* (tendencia inexorable a realizarse) a ser *en-ergeia* o norma viva (actualizada).

La realización del hecho, subsumible en el prototipo configurativo, determina («cuya realización origina») la incorporación de ese hecho a la norma. El hecho es así transformado en hecho normativizado, o significado con y en el sentido, que la norma le transfunde.

He aquí ya, lo que bien puede llamarse «unidad de cuenta» del Derecho vivo. La norma se revela así como realidad efectiva y actual.

A mí me parece por eso que, «interpretar», en este sentido, no es exactamente, «raciocinar», ni contemplar especularmente los principios normativos en su estado puro. Es algo más modesto. Es, atenerse al mandato que ha sido preestablecido para hacerse inexorablemente, realidad jurídica.

He aquí ya, lo que Federico DE CASTRO llamó, «efecto constitutivo» del Derecho. Por el cual la norma, transfunde una entidad nueva al hecho que se realiza. Éste, ha de subsumirse en el contexto configurativo de la norma, no *ens qua ens* (no por su significado social, psicológico u ontológico puro) sino en la nueva y constitutiva acepción con la que ordena la norma, sea entendido y significado: es el resultado práctico que la ley absorbe del hecho realizado.

No extrañarán por eso, los devaneos de la actual doctrina, sobre el fraude de la ley tributaria. ¿Presupone engaño? ¿Cierta falsificación del hecho sin que llegue a la simulación?

Devaneos que tal vez se podrían evitar, reconociendo, como a su modo hiciera CUJACIO, en tiempos de la Glosa, que, el fraude de ley tributaria, no se descubre, a base de tener en cuenta el dolo, engaño o malicia del que incurre en él, sino sabiendo que el fraude; *ex re ipsa venire*. Por eso decimos que en rigor, no se comete fraude, sino que, «se incurre» en él, cuando el hecho realizado, no es ahormado en la norma que le transfundiera su sentido propio, sino en otra que no contiene esa respectividad significativa del hecho sino tal vez otra bien distinta.

La condena del fraude de ley tributaria, revela así la constitución del hecho como, «cosa-sentido». Un sentido que ha de descubrir el intérprete competencial, valorando el fin práctico acotado por la ley, y viendo después, qué norma es la que ha de absorber ese resultado práctico (jurídico o económico) por ella significado. Se ha dicho por eso que el desatino de adecuación que supone el fraude de ley consiste, no en falsificar el hecho para encajarlo en la norma correspondiente a dicha simulación, sino en incardinarlo por su «seudónimo». Es decir, en una norma que no corresponde a su calificativo o denominación verdadera, la cual se ha de saber, atendiendo a ese resultado práctico, en el que y con el que, ha sido significado, por la norma que corresponda.

Del fraude de ley tributaria, no nos interesan ya otras valoraciones, ni descubrir otros rasgos. Hemos advertido éste, porque ayuda a confirmar que la interpretación aplicativa de las normas no puede pararse en el descubrimiento de sus principios en estado puro, sino que necesariamente ha de fijarse también en el sentido que la norma transfunde a la realidad jurídica. El sujeto pasivo, una vez más, no tiene obligación de conocer a ciencia cierta, ese «plus-valor» que la norma transmite, al hecho realizado e incardinable en su ámbito delimitativo.

La necesidad de que la interpretación se haga también *quoad sensum facti* y no se detenga en el sentido o finalidad de la norma en su estado «principal»; no la revela sólo el artículo 24 de la Ley General Tributaria. También hace resplandecer ese cometido de la interpretación el artículo 25 de la Ley General Tributaria al condenar la subsunción cuya improcedencia resulte de una falsificación o simulación del hecho mismo.

No hará falta esforzarse mucho para comprender que cuando, un Acta de Inspección, determina la no deducibilidad de un gasto producido, tal desvirtuación, es consecuencia de una intelección de la norma transfundida a los hechos realizados. En este caso, será una interpretación que descubre la falta de correlación de gasto deducido, con los ingresos devengados.

En esa correlación de los gastos y los ingresos, han de observarse los principios de temporalidad periódica que el sujeto pasivo no tiene obligación de conocer a ciencia cierta o al modo propio de intérprete competencial.

En cambio sí que le corresponde por oficio, profesión u actividad habitual, conocer la correspondencia de los gastos que produzca con los ingresos que pretenda conseguir. De otro modo no se comprendería que la ley le atribuya el cometido mercantil o profesional de ordenar los unos y los otros como manifestación de su condición de empresario, profesional o artista.

Una vez más, aplaudimos el acierto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades al sustituir el vínculo de necesidad de los gastos para la obtención de los ingresos por el criterio de valor que entraña la exigencia de su correlación. Anécdota curiosa pero cierta es la de un empresario agrícola que, en su ánimo de cumplir irreprensiblemente la ley, discutió conmigo la desagregación del importe de cierto producto consumido. No era necesario para la producción de manzanas. Era conveniente... Afortunadamente, pude enseñarle la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades y como «correlacionado» consintió que dedujera el indicado gasto.

VII. LAS NORMAS TRIBUTARIAS DELIMITATIVO-NEGATIVAS

Junto a la espaciosidad abierta por el artículo 28 de la Ley General Tributaria, el artículo 29 parece que abre otra espaciosidad normativo-principial para las normas tributarias que mencionan los supuestos de no sujeción. Sin embargo, en realidad de verdad no es así, porque el texto mismo de este artículo indica que el espacio que abre, no es necesario («en su caso»).

Y no sólo no son necesarias estas normas de caracterización negativa del hecho imponible, sino que no tiene tampoco principios configurativos del mismo, ni eficacia causal transitiva propia porque su razón de ser es auxiliar o complementaria.

Dice en igual sentido SAINZ DE BUJANDA que:

«En el caso de los supuestos de no sujeción, tales supuestos no están contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible. Si se mencionan por la ley, se hace, con objeto de aclarar la formulación del hecho imponible, por lo que se incorporan a preceptos que bien pueden conceptuarse como didácticos u orientadores» (*Lecciones...* pág. 203. Facultad de Derecho. Universidad Complutense. Ed. 1982).

Siendo así, a nosotros nos parece que la derogación de una cláusula de caracterización negativa de los rendimientos del trabajo, como era la contenida en el artículo 3 n.º 4 de la precedente Ley del IRPF no comporta cambio alguno en la configuración los mismos.

Como quiera que en la anterior como en la posterior y vigente Ley del IRPF se definen los rendimientos del trabajo sujetos de un modo sustancialmente igual, no vemos el modo como pueda decirse que ahora sí están sometidas las prestaciones públicas extraordinarias que indicamos (en su dosis extraordinaria).

La «definición» general es la misma (art. 24 Ley del IRPF). La concreción, «en particular» que de aquélla se hace derivar es probablemente completa o al menos más detallada que la expresada en la precedente ley. Por lo tanto, una de dos, o ha cambiado la significación tributaria de estas prestaciones públicas por otro precepto, o ha variado la intelección administrativa respecto de su adecuación al mismo principio delimitativo. También puede ocurrir que ese cambio de criterio de adecuación se base en la combinación armónica de varios preceptos vigentes, o que se haya dado una trascendencia distinta a la derogación del artículo 3 n.º 4 de la precedente ley como parece indicarse en la Exposición de Motivos de la ley actual.

A mí, no me cabe duda de que la supresión de la cláusula de no sujeción y la implantación del vigente artículo 9 esta correlacionada por un principio de interpretación auténtica que el legislador impone. En virtud de tal principio, es evidente por ej.: que en las indemnizaciones por despido laboral, resulta exenta únicamente la cuantía obligatoria según dispone el Estatuto de los Trabajadores o la ley social. Y sometida a retención y al impuesto, la dosis de indemnización que exceda.

Aclara así el legislador, lo que ha de entenderse por indemnización obligatoria restringiendo el concepto a la obligatoriedad legal específica del Estatuto y por lo tanto descartando la obligatoriedad derivada del contrato (los contratos tienen fuerza de ley entre las partes contratantes).

No nos parece sin embargo atinada la correlación interpretativa que se pretende entre la derogación del artículo 3 n.º 4 y la implantación en el artículo 9 de sometimiento exento de las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo. Sí que existe correlación interpretativa pero, no entre el efecto de la derogación y el de la implantación de ese concepto sujeto-exento, sino entre esta implantación, y la, a nuestro juicio, inatinada creencia de que estas prestaciones públicas por actos de terrorismo estuvieran no sujetas a causa de o por virtud de la mencionada norma indicativa de la no sujeción. Aunque se hubiera valido el intérprete de la valiosa ayuda que le brindara el mencionado artículo 3 n.º 4 de la precedente ley para deducir la no sujeción; la razón de Derecho de ésta, no procede de la eficacia normativo-transitiva de dicho precepto orientador, sino de los artículos 14 y ss. de la precedente ley que definían los rendimientos sujetos (ahora 24 y ss.).

Por lo tanto, ha de suponerse que el artículo 9, impone interpretativamente que no valga la deducción que se siguiera a base del artículo 3 n.º 4 de la ley anterior. Pero no impone que para saber si las prestaciones públicas extraordinarias no debidas a actos de terrorismo están sujetas o no, se utilice la mención sujeto-exenta que contiene como «excepción que confirma la regla» del sometimiento. Exentas están únicamente las rentas mencionadas en el artículo 9. Pero no es cierto, que todo lo que no está exento haya de considerarse sujeto. Si fuera así, sobrarían los artículos 24 y ss. de la ley.

Por lo tanto, nos parece que el sujeto pasivo puede ampararse en ésta o en parecidas y mejores doctrinas para no ser sancionado si, contraviniendo el unánime criterio de la Administración Tributaria, declara y no autoliquida la percepción de una prestación pública extraordinaria, no debida a acto de terrorismo.

Es mi personal opinión con la que discrepo respetuosamente del criterio de la Administración Tributaria.

Es decir, según creo, el sujeto pasivo ha de poder amparar su cumplimiento en interpretación razonable no forzosamente competencial. Es lo que me interesa destacar con el anterior razonamiento.

Entiendo también que, al derecho a ser oído que confirma como facultad de Estatuto de Contribuyente, la Ley 1/1998, de 26 de febrero (BOE del 27), ha de atribuírsele un contenido activo y no ese «pasivo» poner de manifiesto el expediente para que satisfaga, su derecho a ser informado. Tener derecho legal a ser oído ha de ser también, tener derecho a ser exonerado de responsabilidad cuando pueda ampararse el incumplimiento en criterio razonable del propio sujeto pasivo (art. 3 letra L de la citada ley).

VIII. REFERENCIA AL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE

La recentísima Ley 1/1998, de 26 de febrero, refuerza cuanto hemos dicho, proclamando en síntesis:

1. Que se presume la buena fe en la actuación del contribuyente (art. 33 n.º 1). Lo cual es ya un principio, que aunque siempre ha existido, no permitirá quintaesenciar la infracción en «el dejar de ingresar».
2. La prueba positiva de la culpa, aparece claramente expresada en el n.º 2 del dicho artículo.
3. La separación procedimental para las sanciones (art. 34) confirma nuestra tesis de que la infracción sancionable, deriva de «una otra razón» de derecho, distinta del puro dejar de ingresar sin culpa. Esa otra razón, no puede ser la de que el sujeto pasivo no cumpla el deber de ampararse en la doctrina administrativa ofrecida en su ayuda y para su disculpa por que tal deber no lo impone norma alguna. Es vinculante para la Administración (art. 8) y ayuda a la que tiene derecho el contribuyente, como lo tiene también a ser exonerado de responsabilidad si obra ateniéndose a la misma.
4. El compromiso que la ley (art. 6) impone a la Administración de publicar leyes y reglamentos (con sus variaciones) «en el primer trimestre de cada ejercicio» y también las contestaciones y las resoluciones, son ya indicio de que se empieza a confiar en la aptitud legal del sujeto pasivo, para ser intérprete no competencial, de las normas que viene obligado a auto-aplicarse. Junto a tales publicaciones, «informará» también, la Administración Tributaria, «de los criterios administrativos existentes» (art. 7). La contrapartida que espera el legislador no es la de imponer, como si de preceptos se tratara, esa doctrina, sino «favorecer un mejor cumplimiento VOLUNTARIO de las obligaciones de éstos» (Exposición de Motivos).

5. Hemos advertido la falta de una referencia expresa, en el Estatuto de los Contribuyentes, al ajuste bilateral de las cuotas (que se determinen en Acta) con doble efecto.

Además de ocurrir en los ajustes por operaciones vinculadas (previsto en la ley), de un modo u otro, ese doble efecto se da también, cuando al heredero se le hace responsable de la deuda tributaria de su causante sin advertencia expresa de su carácter deducible en la masa hereditaria, precedentemente auto-liquidada por dicho heredero.

El caso más llamativo es el que resulta de un Acta por retenciones a cuenta del IRPF de los empleados...

Importa valorar el mal efecto que un ajuste así, sin advertencia alguna al otro efecto asociado, produce en el sujeto pasivo.

En no pocas ocasiones se evoca, algo parecido a la reflexión de QUEVEDO en uno de los pasajes del *Buscón*. Concretamente, nos viene a la memoria el suceso que se narra en el Capítulo III ocurrido en el pupilaje del Licenciado Cabra en Segovia:

Después de haber comido los caballeros; quedaron como sobras, para el «Buscón» y los demás criados, tres mendrugos y varios pellejos.

Nos dice entonces D. Pablos que, siendo él, MÁS FUERTE que los otros, arremetió al plato y se embocó, «de tres mendrugos los dos» y de los varios pellejos, considerándolos *res una*, embocóselos como «el un pellejo».

Esto supuesto, interesa conocer la reacción de los más débiles: «comenzaron todos a gruñir».

Parece así, que algún remedio había que poner para que, como pretende el indicado Estatuto de Contribuyente, se pueda «favorecer un mejor cumplimiento VOLUNTARIO de las obligaciones» del sujeto pasivo (Exposición de Motivos).

Es pues un problema del alcance que han de tener las actuaciones de comprobación e investigación. ¿Queda resuelto con lo ordenado en el artículo 28?

Parece que no en todos los supuestos. Este precepto, concierne a un solo sujeto pasivo (El que está siendo inspeccionado). Y siendo así ¿quién será el osado que solicite, en el plazo de los 15 primeros días, que la Inspección ahonde del todo en toda su situación tributaria? ¡Cuánto más de largo pase mejor! Y sin embargo, nada podemos objetar contra esta facultad que se concede al contribuyente. Sólo si se invierte el sentido del artículo 28 y se aplica en el contrasentido que

supondría deducir que, quien no hubiera solicitado la comprobación general, ha de aceptar sin pestañear, el calificativo de Acta parcial, aunque se le investiguen todas las cuentas de Mayor; todas las facturas de ingresos y gastos; el libro-registro del IVA; las retenciones practicadas y todos los pagos tributarios. Ni siquiera con la excusa del Plan de Inspección masivo y rápido valdría el calificativo, en una perspectiva de Derecho. Y sin embargo ¿qué asesor no conoce Actas calificadas como parciales y previas, en un contexto así?

El artículo 28 citado, no debería utilizarse, con esa inflexión copernicana de sentido.

IX. REFLEXIÓN FINAL

Éste ha sido el comienzo de una muy particular intelección de la interpretación misma, la cual, bien podría cerrarse con el verso de MACHADO y el parangón que proponemos: «camillante» (contribuyente) «no hay camino» (no hay norma) «se hace camino» (se hace la norma) «al andar» (al realizarse).

Si hubiéramos dispuesto como HERÁCLITO, de un verbo (*gignesthai*), expresivo a un tiempo, de que la norma «es-realizándose», tal vez no hubiéramos sentido la necesidad de distinguir (que no siempre es separar) entre, la norma en estado puro y la norma hecha realidad jurídica en su aplicación.

No obstante, nos alegramos esta vez de que el castellano no disponga de un verbo como el indicado. Ya que, viejo pero aún actual, es el error según el cual toda distinción comporta separación. Con acierto dijo al respecto, STUART MILL que: «si todas las cosas frías fueran húmedas y todas las cosas húmedas fueran frías, no habríamos podido distinguir la frialdad de la humedad».

En nuestro estudio no hemos dicho que, la «norma en estado puro» sea irreal. Es real y su realidad consiste en que, en su contexto determinado, deben inscribirse todos y cada uno de los hechos preconfigurados. Reales son también los hechos; pero una vez significados por la norma, forman, en ella, con ella y por ella, lo que hemos denominado, unidad de cuenta del Derecho actualizado. Es decir, una nueva realidad (adquirida por el hecho) que consiste en ser ya, un hecho determinado por el sentido y significación jurídicas que le transfunde la norma.

Por lo tanto, el verbo griego, no nos sirve para expresar la realidad entera, de eso que determinadamente llamamos: «una norma de Derecho».

La norma y los hechos son pues realidades distintas pero no desmembradas.

De otro modo, no podríamos conocer la estructura formal del acto de enjuiciamiento, que distingue: la premisa menor (los Hechos o Antecedentes), la mayor (Fundamentos de Derecho o Derecho aplicable) y la Resolución que remata ese silogismo o juicio. Una estructura que se observa en todas las Resoluciones y expresa, que la sentencia, resulta de la conjunción racional (sil-logismo) de los hechos y la norma aplicable.

En definitiva, nuestra reflexión final conduce a reconocer que la ley no es irreal sino real, y que los hechos, aunque no haga falta decirlo, son también realidades.

Con ello, hemos querido decir que la norma es actual en el doble sentido que todavía conserva esta palabra en castellano. Por un lado, la norma es actual aun en su estado puro, porque mientras está vigente, actúa como *vis atractiva*. Por otro, la norma tiene, cuando ya se ha fundido en el hecho realizado, una actualidad de presencia significativa en el mismo.

De esta suerte, tal vez nos ha llegado la hora de resucitar una antigua metáfora, útil para explicar la intrínseca y recíproca corresponsividad de la norma y los hechos. No se trata, según esta metáfora, de considerar a la norma, ni como un trozo de las realidades que existen, ni tan siquiera como una «envolvente virtual» de los hechos por ella acotados. Se trata de advertir que la existencia real de la norma, no tiene más misión específica que la de alumbrar con un sentido jurídico determinado a todos y cada uno de los hechos incardinables en su presupuesto de hecho. Por lo tanto, según esta metáfora de la luz y de la acción de la luz sobre las cosas iluminadas, la norma ilumina y funda el ser jurídico del hecho realizado. Pero lo grave de este acercamiento metafórico está en que toda luz que refleja la cosa iluminada (en nuestro caso todo sentido o espíritu normativo que refleja el hecho realizado) necesita de un foco luminoso, y entonces el ser de la luz o el significado normativo adquirido por el hecho, no consiste en definitiva, sino en la presencia del foco luminoso (de la norma significante) en la cosa iluminada (el hecho significado).

Con esta metáfora queremos decir que ni la norma pierde la realidad específicamente suya (la que tiene como mandato vigente) ni el hecho pierde su propia realidad. Por lo tanto, a pesar de que el «hecho jurídico» revela la existencia de un plus valor de realidad, puede reconocerse en él, tanto la realidad de la norma en estado puro, como la realidad del hecho *ens qua ens*. Así por ejemplo el contrato laboral o el de compra-venta no pierden su naturaleza por el hecho de que una norma tributaria someta sus resultados prácticos, ya como rendimientos del trabajo, ya como título de una ganancia o pérdida de capital.

Todavía nos falta un elemento necesario para esa doble actualidad de la norma tributaria. Es el sujeto que enfoca el espíritu o luz de la norma buscando el hecho que corresponda y el que según la luz o significación que refleje el hecho realizado aprecia la correcta acción de la luz en la cosa iluminada o la eficacia normativa transfundida al hecho que se realice. ¡Esta adecuación de la norma a los hechos es imprescindible!

¿Cómo se llega a estas conclusiones? A mi me parece que se llega a base de hacer lo que nos recuerda ESQUILO en el verso 757 del Agamenón, que dice:

«Separado de todos me encuentro, pensando a solas por mi cuenta».

Me congratula saber que esa melancolía sana, que tal vez produce dejar la tarea cotidiana para meditar sobre este asunto, es la melancolía de quien se ha sentido radicalmente solo para tener la capacidad de estar radicalmente acompañado por todos aquellos a quienes interese esta reflexión nuestra acerca de la función interpretativa del sujeto pasivo.